



المؤتمر العلمي السنوي الحادي عشر

## رفع كفاءة قرارات برامج الانفاق الحكومي باعتماد

### اعادة هندسة العمليات

أ.م.د. حيدر عبدالحسين المستوفي  
الجامعة المستنصرية

#### المستخلص

ان عدم كفاية التمويل العام اللازم لتنفيذ الانشطة الحكومية في الوقت الذي تزايد فيه التزامات الدولة نحو خدمة البعد الاجتماعي للمواطنين , مع التمسك في ذات الوقت عند اعداد تقديرات النفقات الجارية والراسمالية اللازمة لتنفيذ هذه الالتزامات - بفلسفة موازنة البنود والتي لا توفر للنظام المحاسبي الحكومي الوسائل والاماليب الملائمة لانتاج المعلومات المحاسبية اللازمة لقياس انتاجية النفقة بوحدات القطاع الحكومي , فان هذا البحث يسعى الى صياغة نموذج لرفع كفاءة قرارات برامج الاتفاق الحكومي من منظور محاسبي اعتمادا على مدخل اعادة هندسة عمليات أنشطة هذه الوحدات وذلك قبل التفكير في احلال موازنة البرامج والمحاسبة عن الاداء كمدخل بديل لموازنة البنود والحساب الختامي . اذ توصل الباحث الى مجموعة من النتائج اهمها عدم وجود علاقة بين مدخلات النظام المحاسبي الحكومي ومخرجاته نتيجة عدم وجود هيكل أنشطة متوافق مع رسالة واهداف المنظمات الحكومية , يتم تعظيم قيمة مخرجات أنشطة المنظمة الحكومية عندما يتم حذف العمليات التي لا تصيف قيمة اقتصادية , يتم تخفيض تكلفة مدخلات أنشطة المنظمة الحكومية عندما يتم الدمج بين العمليات المتوافقة هندسيا , ونتيجة لذلك فان الباحث اوصى بضرورة توصيف وتحديد هياكل أنشطة متوافقة مع رسالة واهداف الوحدات الحكومية ضرورة اعادة هندسة عمليات أنشطة هذه الوحدات ضرورة تبني فلسفة موازنة البرامج المكونة لهذه الأنشطة مع ضرورة تطوير دليل الحسابات بالوحدات الحكومية في اطار هياكل أنشطتها

#### Abstract

The lack of public funding necessary for the implementation of government activities at a time when the state's obligations to serve the social dimension of citizens are increasing while maintaining the estimates of current and capital uses necessary to implement these obligations - the expenditure budget philosophy, which does not provide the governmental accounting system with the appropriate means and methods To produce the accounting information necessary to measure the productivity of expenditure in government units, this research seeks to formulate a

model to raise the efficiency of decisions of government expenditure programs from an accounting perspective, Its units before thinking about the replacement program budget and accounting for alternative performance as an input to balance the spending and the final account. Where the researcher reached a set of results, the most important of which is the absence of a relationship between the inputs of the government accounting system and its outputs due to the absence of a structure of activities compatible with the mission and objectives of the governmental organizations, the value of the output of the organization's activities is maximized when the processes that do not add economic value are eliminated, The activities of the governmental organization when the integration of geometrically compatible processes, and as a result, the researcher recommended the need to characterize and define structures of activities compatible with the mission and objectives of government units need to re-engineering the operations of these units need to adopt the philosophy of balancing the constituent programs For these activities with the need to develop a directory of accounts in government units within the framework of their activit

### المقدمة

ادرك الفكر المحاسبي وتدعمه الممارسات العملية في بعض الدول ومنها العراق ضرورة البحث عن مجموعة من الاليات القادرة على تعظيم منفعة معلومات النظام المحاسبي الحكومي في مجالات اتخاذ ودعم وترشيد القرارات الاستراتيجية المتوافقة مع معطيات متغيرات بيئة الاعمال الحديثة , على الرغم من ضخامة حجم الاتفاق ومايرتبه من اثار اقتصادية الا ان الاعتراف والقياس المحاسبي الحالي عن مكونات ونتائج عناصره لايسمح بالعمل على قياس انتاجيته وفاعليته نتيجة طبيعة البيئة المحاسبية التي يعكسها قانوني المحاسبة والموازنة الحكومية على عناصر النظام المحاسبي الحكومي الحالي والتي لا تسمح بدوره في توفير المعلومات المحاسبية الكافية والملائمة لقياس انتاجية وفاعلية هذا الاتفاق , حيث تستند تقديرات ذلك الاتفاق سنويا الى الية تخصيص الاعتمادات المالية لوحدات القطاع الحكومي لمجرد انفاقها في اغراض محددة تعكس وسائل الانجاز او المخرجات الوسيطة لمباشرة تنفيذ برامج وانشطة واعمال وعمليات هذه الوحدات دون السماح لها بنقل او تجاوز في هذه الاعتمادات بين هذه الاغراض الا بترخيص من السلطات المالية .

ونظرا لعدم اهتمام الممارسات الحكومية الحالية بضرورة تحسين بيئة الحكم على كفاءة قرارات برامج الاتفاق الحكومي من منظور تحليل فعالية تكلفة هذه البرامج اكثر من اهتمامها حاليا بمنظور المفاضلة بين بدائل الصرف ومحاولة التغيير في مستوياته فان البحث يسعى الى ايجاد الوسائل الكفيلة لرفع كفاءة قرارات برامج الاتفاق الحكومي وذلك باعتماد مدخل اعادة هندسة العمليات وذلك لغرض تحديث وتطوير وتحسين الاداء الحكومي بصورة تعكس اثر خصائص المتغيرات العالمية على جودة الخدمات العامة .

ولغرض تحقيق هدف البحث فقد تم تقسيمه الى اربع محاور عرض المحور الاول منهجية البحث اما المحور الثاني فقد تناول المفاهيم الاساسية للبحث وخصص المحور الثالث للتناول مبررات اعادة هندسة خطوات تنفيذ الاعمال الحكومية , اما المحور الرابع والاخير فخصص لعرض اهم الاستنتاجات والتوصيات .

## المحور الاول .. منهجية البحث

### 1-مشكلة البحث ...

بالنظر لعدم اهتمام الممارسات الحكومية الحالية بضرورة تحسين بيئة الحكم على كفاءة قرارات برامج الانفاق الحكومي من منظور تحليل فعالية تكلفة هذه البرامج اكثر من اهتمامها حاليا بمنظور المفاضلة بين بدائل الصرف ومحاولة التغيير في مستوياته , فان البحث يسعى الى توفير اجابات موضوعية حول مجموعة التساؤلات الاتية والتي تمثل جوهر المشكلة التي يحاول البحث تناولها ومعالجتها :-

احامدى منفعة معلومات النظام المحاسبي الحكومي الحالي في قياس انتاجية وفاعلية الانفاق الحكومي ؟

ب-هل التحول نحو تطبيق موازنة البرامج والمحاسبة عن الاداء في الوحدات الحكومية يساعد في قياس انتاجية النفقة العامة دون الحاجة الى اعادة هندسة العمليات بمراكز تادية الاعمال الحكومية ؟

ج-هل يمكن صياغة نموذج لتحسين بيئة القياس المحاسبي لانتاجية وفاعلية الانفاق الحكومي في اطار فلسفة مدخل اعادة هندسة العمليات ؟

### 2-هدف البحث ...

يهدف البحث الى ضرورة البحث عن مجموعة من الآليات القادرة على تعظيم منفعة معلومات النظام المحاسبي الحكومي في مجالات اتخاذ ودعم وترشيد القرارات الاستراتيجية المتوافقة مع معطيات متغيرات بيئة الاعمال الحديثة ذات التغيرات المتلاحقة والمتسارعة على المستويين المحلي والدولي , وكذلك في زيادة منفعة المعلومات المحاسبية في القطاع الحكومي والتي تعكس قدرة هذه المعلومات في تعظيم اداء معظم الانشطة الحكومية , ويأتي ذلك من خلال رفع كفاءة قرارات الانفاق الحكومي باعتماد مدخل هندسة العمليات .

### 3-اهمية البحث ...

تأتي أهمية البحث من خلال التوسع في النشاط الحكومي والذي يلقي عبئا على الفكر المالي والمحاسبي في ضرورة البحث عن وسائل جيدة لانتاج المعلومات المحاسبية المناسبة لترشيد القرارات الحكومية من خلال تطوير اساليب المحاسبة الحكومية الحالية بالقدر الذي يساعد على قياس تكلفة وعائد الانشطة الحكومية تمهيدا للحكم على اداء هذه الانشطة بدلالة انتاجية وفاعلية حجم الانفاق السنوي عليها وفي اطار يحس مدى جدوى عمليات هذه الانشطة , وان فعالية تطوير الموازنة الحكومية مرهونة بتطوير المنهج الذي تستند اليه في اعداد تقديراتها اكثر من التفكير في معالجة متغيرات ونواتج هيكلها في اطار منهج محين من مناهج اعدادها .

### 4-فرضية البحث ...

يقوم البحث على الفرضيات الاتية :

ا-القدرة على تحسين بيئة القياس المحاسبي لتكلفة وعائد البرامج والانشطة الحكومية نظرا لوجود هياكل لهذه البرامج والانشطة , لرفع كفاءة قرارات برامج الانفاق الحكومي .

ب-القدرة على تطبيق مدخل اعادة هندسة العمليات لقدرة الوحدات الادارية على صياغة اهدافها بصورة كمية تساعد في بناء هياكل برامجها وانشطتها واعمالها وعملياتها .

## المحور الثاني .. المفاهيم الأساسية للبحث

تقوم الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح بصرف مبالغ مقابل الحصول على السلع والخدمات اللازمة لتمشية نشاطها المؤدي الى تحقيق اهدافها . وعملية صرف المبالغ هذه ينبغي ان تتم وفق شروط معينة يطلق عليها بـ (مقومات الصرف ) ومن ثم معالجتها محاسبيا بشكل ينسجم مع ترويب النفقات العامة في الموازنة العامة وذلك لتوفير المعلومات التي تسهل عملية المقارنة بين الاداء الفعلي والاداء المخطط وتحديد الانحرافات الحاصلة وتفسير اسبابها ومعالجتها في الوقت المناسب .

**1-التعريف بالنفقات العامة :** تعرف النفقات العامة بأنها ( عبء مالي تتحمله الوحدات الحكومية في سبيل قيامها بآداء الوظائف السيادية وتحقيق اهدافها تجاه المجتمع في جميع المجالات سواء كانت اجتماعية او اقتصادية او سياسية ) . كما تعرف النفقات العامة بأنها

(مبلغ من المال يخرج من الخزينة العامة للدولة او احدى فروعها بقصد تحقيق منفعة عامة , مع مراعاة ان يكون مقدار المال مقيدا في حدود ما مخطط في الموازنة العامة ) , ومن هذا التعريف يمكن تحديد ثلاث خصائص اساسية للنفقات العامة هي

ا-تمثل النفقات العامة مبلغ من المال يكون في معظم الاحيان مال نقدي تنفقه الوحدات الحكومية للحصول على ما يلزمها من سلع وخدمات لتمشية نشاطها , وان مقدار المال المنفق يكون مقيدا كما ونوعا وزمنا بما محدد في الموازنة العامة

ب-تصدر النفقات العامة عن الخزينة العامة للدولة او احد فروعها الرئيسية كقسم الامور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية او الخزينة المركزية او خزائن المحافظات او الوحدات الحكومية المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي .

ج-تطلع النفقات العامة بقصد تحقيق منفعة عامة , اي من اجل اداء الوظائف العامة للمجتمع كالأمن والدفاع والصحة والتعليم , وتلعب العوامل والاعتبارات السياسية والاقتصادية والاجتماعية في هذا المجال دورا رئيسا , اذ ان تقدير الدولة للمنافع العامة يأتي انعكاسا لكل من طبيعة النظام السياسي والاقتصادي السائد في البلد ومستوى التقدم الحضاري الذي حققه المجتمع .

**2- مقومات الصرف :** قبل تنظيم مستند الصرف الذي سوف يثبت فيه القيد المحاسبي الخاص بالنفقات العامة , فان هناك مجموعة من الشروط التي يجب مراعاتها عند تنفيذ عمليات الصرف الخاصة بالنفقات العامة , وهذه الشروط تسمى بـ (مقومات الصرف ) وتتمثل بالاتي ( 2 ) :

-ينبغي ان يكون هناك حاجة فعلية وواقعية للامور التي سيتم الصرف عليها , وان تكون هذه الحاجة داخلة ضمن نشاط الوحدة الحكومية

ان تكون عمليات الصرف مستندة الى توفر التخصيصات المعتمدة المحددة لتلك النفقة كما ونوعا في الموازنة العامة وعدم تجاوزها

-ان تكون المبالغ التي سيتم صرفها ضمن الصلاحيات المالية المخولة للامر بالصرف او المسؤول الاعلى في الوحدة الحكومية والمحدد بموجب التشريعات النافذة

-ان يتوفر رصيد نقدي في الحساب الجاري للوحدة لدى البنك بالشكل الذي يكفي لتسديد مبلغ المعاملة التي سيتم صرفها وعدم تجاوز ذلك

-اذا كانت النفقات عن شراء او تجهيز مواد , ينبغي ان توثق مستندات الصرف بالنسخ الاولى من قوائم التجهيز الصادرة من البائع مع تأييد استلام المخزن التابع للوحدة الحكومية للمواد المشتراة بموجب مستندات الادخال المخزني .

-ان تخضع النفقات العامة للتدقيق المسبق للصرف قبل دفع المبلغ بشكل نهائي

يجب ان تؤيد عمليات الصرف بتوقيع الموظف المنظم لمستند الصرف والمحاسب او مدير الحسابات والامر بالصرف ولا يجوز حصر صلاحية الامر بالصرف والمحاسب وصلاحيه تنظيم مستندات الصرف في شخص واحد ينبغي توثيق مستندات الصرف بايصالات تؤخذ من ذوي العلاقة ( او مايسمى بالمستفيد ) اعترافا منه بتسلم المبلغ .

**3- مفهوم التاجية النفقة العامة :** يقصد بمفهوم التاجية بشكل عام اداء العمل بطريقة صحيحة باعتبارها احد مؤشرات تقييم اداء أنشطة المنظمات وتقاس التاجية بالعلاقة النسبية بين قيمة مخرجات النشاط وتكلفة مدخلاته وذلك بهدف زيادة فرص توظيف المدخلات والحكم على كفاءة تحويل هذه المدخلات الى مخرجات قابلة للاستخدام , ومن الضروري الاشارة هنا الى ان مستوى انتاجية نشاط معين في منظمة معينة ليس له معنى في حد ذاته الا اذا تم مقارنته بمستوى انتاجية نشاط مماثل في منظمة اخرى او بمستوى انتاجية ذات النشاط في ذات المنظمة لسنوات سابقة او قادمة او بمستوى انتاجية ذات النشاط على مستوى الصناعة المحلية او الاجنبية ( 3 ) .

وبناء عليه فان مفهوم انتاجية النفقة العامة يقصد به اداء الاعمال داخل النشاط الحكومي الواحد بطريقة صحيحة وتقاس انتاجية هذه النفقة بالعلاقة النسبية بين وحدات الاداء سواء تمثلت في عدد من المفردات او في الوقت المستنفذ او في المساحة او في المسافة او في اي صورة تقريبية اخرى وبين تكلفة المدخلات التي تم دفعها للحصول على هذه الوحدات .

**4- مفهوم فاعلية النفقة العامة :** يقصد بمفهوم الفاعلية بوجه عام الى اي مدى قد تم اداء الاعمال بشكل صحيح باعتبارها احد مؤشرات تقييم اداء أنشطة المنظمات , وتقاس الفاعلية بمدى قدرة المنظمة في تحقيق اهدافها وذلك بغرض قياس مستوى الاداء المحقق بهذه المنظمات وبالتالي فان مفهوم فاعلية النفقة العامة يقصد به مدى قدرة الوحدة الادارية في تحقيق اهدافها في اطار مجموعة الاعمال داخل نشاط حكومي معين , وتقاس فاعلية هذه النفقة بنسبة الانجاز الفعلي لبرنامج معين الى الانجاز المخطط لهذا البرنامج ( 4 ) .

ومن الضروري في هذا المقام الاشارة الى الارتباط الجوهرى بين مفهومي انتاجية وفعالية النفقة بالقطاع الحكومي كمدخل لترشيد هذه النفقة من ناحية وكاداة للحكم على اداء أنشطة وحدات هذا القطاع من ناحية اخرى .

**5- مفهوم اعادة هندسة العمليات :** يقصد بمفهوم العمليات مجموعة المهام التي تشكل في مجموعها قيمة للمستفيدين من خدمات المنظمة الحكومية لتنفيذ خدمة معينة بمعرفة وحدة ادارية للمستفيدين تتطلب ضرورة حصر سلسلة المهام التي تبدأ بتلقي طلب المستفيد وتنتهي بتقديم الخدمة العامة له , وعلى هذا النحو فان العمليات هي الخطوات الحتمية والمنطقية اللازمة لتنفيذ الاعمال داخل نشاط حكومي معين . اما مفهوم اعادة الهندسة فيقصد به اعادة تصميم كيفية اداء الاعمال او اعادة تصميم خطوات تنفيذ الاعمال داخل نشاط معين اما عن طريق التخلص من احد او كل هذه الخطوات او دمج بعض الخطوات معا او تصميم خطوات جديدة او تطوير وتحسين الخطوات الحالية لتنفيذ هذه الاعمال ( 5 ) .

وبناء على ما تقدم فان المقصود باعادة هندسة العمليات هو اعادة التفكير في خطوات تنفيذ الاعمال داخل نشاط معين وذلك للتخلص من ما هو غير ضروري بغرض ايجاد طرق افضل لاداء ما هو ضروري , كما يقصد باعادة هندسة العمليات التركيز على المستفيدين من خدمات الوحدات الحكومية وما تفرضه رغباتهم من ضرورة احداث تغيير في اولويات هذه الوحدات من حيث السرعة في تقديم هذه الخدمات والابداع والمرونة والجودة والتكلفة . كما ان هناك صعوبة في العمل على اعادة تكيف الوحدات الحكومية مع هذه الاولويات الا من خلال استخدام مدخل اعادة هندسة عملياتها كما يصعب تهيئة البيئة المحاسبية المناسبة لتقييم اداء هذه الوحدات في اطار مؤشري انتاجية وفعالية نفقاتها الا من خلال القضاء على خطوات الاعمال القديمة العاجزة عن تحقيق النتائج المرجوة منها وتصميم خطوات اخرى لتنفيذ هذه الاعمال بطريقة صحيحة وفعالة .

ومن المبررات المهمة في اعادة هندسة خطوات تنفيذ اعمال الأنشطة الحكومية ان الحكومة في العراق تعمل وبشكل دوري على تفعيل سياسات الاصلاح الاقتصادي والاجتماعي في اطار منظومة اعادة الهيكلة الشاملة والجزئية للأنشطة الاقتصادية بالدولة والتي تتوقف بداية على مدى المهارة في تطوير نظم العمل التي تعمل في اطارها هذه الأنشطة ولما كان النظام

المحاسبي الحكومي المبني على فلسفة المنهج المتبع في اعداد موازنة الجامعات الحكومية مثلاً بمثابة احد هذه النظم فان الاهتمام بتطوير عناصره ومقوماته وهيكله سوف يوفر المعلومات المحاسبية والمؤشرات المالية الملائمة لترشيد السياسة التعليمية بالدولة . كما ان الفكر المحاسبي في كثير من دول العالم استقر على ان تطوير هذا النظام اصبح من الامور الضرورية شريطة الا تقع الادارة المالية الجامعية فريسة تطوير نظم معلوماتها المحاسبية اعتماداً على تطوير نصوص فقرات وبنود تنظيم الجامعات ولائحته التنفيذية فضلاً عن قانوني الموازنة والمحاسبة الحكومية التي تعمل في إطارها هذه النظم او الاعتماد على التحول الى منهج البرامج والاداء في اعداد تقديرات حجم الاتفاق على أنشطة وأعمال الوحدات الجامعية قبل إعادة هندسة خطوات تنفيذ هذه الأنشطة والأعمال ( 6 )

ان مجرد الاقتصار على اجراء بعض التعديلات التشريعية بهدف تطوير النظام المحاسبي الحكومي لا يضيف اية منفعة لمعلوماته لكي تساعد في ترشيد القرارات الاستراتيجية على المستويين الكلي والجزئي كما ان السرعة في احلال موازنة البرامج محل موازنة الاتفاق دون الاهتمام بهندسة خطوات تنفيذ الاعمال الحكومية لا تساعد السلطات المالية على تحديد الحجم المرغوب فيه من النفقات اللازمة لبرنامج حكومي محدد فضلاً عن عدم القدرة في الحكم على كفاءة هذا البرنامج بطريقة موضوعية تعتمد على مدى مساهمته في اجمالي الناتج المحلي بتكلفة عوامل الانتاج بالإضافة الى عدم قدرة هذا الاحلال على توضيح كيفية انجاز البرامج الحكومية بكفاءة اقتصادية او كيفية انجازها بنفس كمية العمل وباعلى كفاءة واقل تكلفة ممكنة

يتبين من ذلك الى ان هناك حاجة ماسة لاعادة هندسة العمليات داخل مراكز تأدية الاعمال المتوافقة مع هيكل الأنشطة الجامعية تمهيداً لتطوير وتحسين بيئة اعداد موازنة البرامج والمحاسبة عن الاداء , وان من اهم المبررات التي تعكس اهمية توظيف مدخل اعادة هندسة العمليات على واقع اعمال وأنشطة وبرامج الوحدات الجامعية مثلاً

-الخوف من سرعة احلال موازنة البرامج محل موازنة البنود في اعداد تقديرات الموازنة الجامعية في اطار متوافق مع الهياكل التنظيمية للوحدات الجامعية دون ربط هياكل هذه البرامج والأنشطة باهداف هذه الوحدات على وجه الخصوص .

-عدم القدرة عند العمل بموازنة البرامج في قطاعات الجامعات الحكومية على تحديد المجالات الحقيقية لترشيد الاتفاق الجامعي والتي تتمثل في مجموعة العمليات التي لاتضيف قيمة اقتصادية والتي يسهل توصيفها وتحديد استناداً الى مدخل اعادة الهندسة المذكور.

يحقق العمل بمدخل اعادة هندسة العمليات في الوحدات الجامعية كيفية ترتيب العمليات ومدى منطقية خطوات تنفيذ الاعمال داخل أنشطة هذه الوحدات شريطة التكامل والتناسق بين هذه الخطوات وبالقدر الذي يساعد على توصيف واعداد هياكل هذه العمليات والاعمال والأنشطة والبرامج بقطاع الجامعات الحكومية وايضا بالقدر الذي يساعد على اعداد مدخل استراتيجي لقياس الاداء المالي وغير المالي لنتائج الأنشطة وبرامج وحدات هذا القطاع .

فعلى الرغم من ضخامة حجم هذا الاتفاق وما يترتب من اثار اقتصادية الا ان الاعتراف والقياس والافصاح المحاسبي الحالي عن مكونات ونتائج عناصره لايسمح بالعمل على قياس انتاجيته وفاعليته نتيجة طبيعة البيئة المحاسبية التي يعكسها قانوني المحاسبة والموازنة الحكومية على عناصر النظام المحاسبي الحكومي الحالي والتي لاتسمح بدوره في توفير المعلومات المحاسبية الكافية والملائمة لقياس انتاجية وفاعلية هذا الاتفاق ( 8 ) .

وتستند تقديرات ذلك الاتفاق سنوياً الى آلية تخصيص الاعتمادات المالية لوحدات القطاع الحكومي لمجرد اتفاقها في اغراض محددة تعكس وسائل الانجاز او المخرجات الوسيطة لمباشرة تنفيذ برامج وأنشطة وأعمال وعمليات هذه الوحدات دون السماح لها بنقل او تجاوز في هذه الاعتمادات بين هذه الاغراض الا بترخيص من السلطات المالية .

ان هذه الآلية تستند فاعليتها من اعتمادها على فلسفة المنهج النوعي او منهج البنود المستخدم في اعداد تقديرات الموازنة الحكومية والذي لاتسمح مقوماته باعداد هذه التقديرات في اطار الانجاز الحقيقي او المخرجات النهائية التي وجدت الوحدات الحكومية من اجل تحقيقها , وقد ترتب على العمل بفلسفة المنهج النوعي لسنوات عديدة ازدياد الفجوة بين موارد واستخدامات

الموازنة الحكومية وذلك بفعل عجز الموارد عن مقابلة حجم الانفاق المتزايد سنوياً , ونظراً لتكرار هذا العجز سنوياً ونموه بمعدلات تفوق المعدلات المسموح بها محلياً ودولياً فقد بذل الفكر المالي والاقتصادي والمحاسبي العديد من المحاولات للحد من تزايد هذا العجز عن حدوده المسموح بها كنسبة مقبولة من الناتج المحلي الاجمالي بتكلفة عوامل الانتاج . وقد افصح العديد من الدراسات المحاسبية المختصة في هذا المجال عن وجود ثلاثة مداخل كترجمة لمحاولات معالجة عجز الموازنة الحكومية الذي عكسته الية تخصيص الاعتمادات المالية المتوافقة مع فلسفة منهج البنود , اختص المداخل الاول بصيحات ضغط وتخفيض ورقابة وترشيد الانفاق الحكومي بينما اختص الثاني ببحث امكانية زيادة الموارد الحكومية دون حدوث زيادة مماثلة في هذا الانفاق واعتمد المداخل الثالث على محاولة تحويل بعض وحدات القطاع الحكومي الى قطاع الاعمال ( 9 ) .

وعلى الرغم من منطقية هذه المداخل في معالجة الزيادة في مقدار عجز الموازنة الحكومية عن الحدود المرغوبة اقتصادياً الا انها وفي الحقيقة قد اغفلت ضرورة التعامل مع فلسفة منهج البنود الذي افرز هذا العجز والذي يتعامل مع مدخلات هذه الموازنة دون مخرجاتها النهائية وايضا دون بحث حقيقة العلاقة بين هذه المدخلات والمخرجات .

وتوضح انبيات الفكر المحاسبي ان فعالية تطوير الموازنة الحكومية مرهونة بتطوير المنهج الذي تستند اليه في اعداد تقديراتها اكثر من التفكير في معالجة متغيرات ونواتج هيكلها في اطار منهج معين من مناهج اعدادها , ويرى الباحث ان منهج البنود المذكور يمثل جوهر النظام المحاسبي الحالي في العراق والتي تتوقف اهدافه على مجرد اعداد سجل تاريخي يحكس حركة الاعتمادات المالية التي يجب ان تتفقها الوحدات الحكومية وفقاً لقيمتها المخصصة على انواع وبنود ومجموعات وابواب الموازنة الحكومية لالية التخصيص المذكور .

وعلى هذا النحو فان منفعة معلومات النظام المحاسبي الحكومي المستند الى منهج البنود تقتصر على اجراء التقييم التشريعي لمدى التزام الوحدات الادارية بحدود الاموال القابلة للانفاق على وسائل انجاز محددة دون الاهتمام بتقييم اداء أنشطة هذه الوحدات ودون عناية بتقييم الانجاز النهائي او المخرجات النهائية وايضا دون الاهتمام بقياس انتاجية وفعالية هذه الاموال . حيث ادرك الفكر المحاسبي وتدعمه الممارسات العملية في بعض الدول ضرورة البحث عن مجموعة من الاليات القادرة على تعظيم منفعة معلومات النظام المحاسبي الحكومي في مجالات اتخاذ ودعم وترشيد القرارات الاستراتيجية المتوافقة مع معطيات متغيرات بيئة الاعمال الحديثة ذات التغيرات المتلاحقة والمتسارعة على المستويين المحلي والدولي . وايضا في مجالات دعم استراتيجية الزيادة في تكلفة المشاريع الحكومية المتوافقة مع التطور التقني في مجالات المعرفة والمعلومات والاتصالات

كما ان تدني منفعة المعلومات المحاسبية في القطاع الحكومي تعكس عدم قدرة هذه المعلومات في تفسير تدني اداء معظم الانشطة الحكومية وان اخفاق هذا القطاع في تبني مجموعة من الاليات الاقتصادية والادارية والمالية والمحاسبية غير التقليدية القادرة على تيرير انفاق وحداته على هذه الأنشطة يرجع الى كثرة وتداخل العمليات المكونة لهذه الأنشطة والتي يجب اعادة هندستها كمدخل ضروري لتحسين بيئة العمل المحاسبي اعتماداً على احدى هذه الاليات .

### المحور الثالث : مبررات اعادة هندسة خطوات تنفيذ الاعمال الحكومية :

لقد تعرضت فلسفة الموازنة الحكومية المعتمدة على منهج البنود للعديد من الانتقادات اهمها عدم الاهتمام بالاهداف الحقيقية التي تسعى الوحدات الادارية لتحقيقها نتيجة التمسك ولفترات طويلة بالية تخصيص واستخدام الاعتمادات المالية والالتزام بحدود هذه الاعتمادات وعدم تجاوزها عند اعداد وتنفيذ هذه الموازنة , عدم الاهتمام الكافي بالاثار السلبية التي قد تترتب على قصور اعتمادات الانفاق عن تحقيق هذه الاهداف , عدم الاهتمام الكافي ببرمجة تلك الاهداف زمنياً وتوزيعها على المراكز المسؤولة عن تحقيقها , وعدم القدرة على توفير المعلومات الملائمة لقياس انتاجية وفعالية الانفاق الحكومي , هذا بالإضافة الى انصراف اهتمام السلطات المالية في اطار هذا المنهج الى اجراء الرقابة على بنود الانفاق دون التركيز على منظومة ادارة البرامج والانشطة وقياس الاعمال التي تم تنفيذها.

يتطلب اصلاح الادارة الحكومية كنقطة انطلاق نحو تعظيم النمو الاقتصادي بالدولة ضرورة البحث عن مجموعة من الاليات والمناهج والوسائل غير التقليدية الملاءمة لتطوير منظومة المعلومات المحاسبية بوحدات القطاع الحكومي , كما يتطلب ضرورة تبني مجموعة من السياسات اللازمة لتفعيل عملية الاصلاح المؤسسي في اطار معلومات هذه المنظومة (11) .

وللارتقاء ببيئة العمل المحاسبي في القطاع الحكومي في اطار هذه الاليات والمناهج والوسائل والسياسات ينبغي العمل على تصميم او اعادة تصميم ادلة الاجراءات الخاصة بتنفيذ العمليات المتصلة بنشاط معين قبل التفكير في توظيف احد هذه الاليات في تطوير النظام المحاسبي الحكومي . ومن اهم مداخل تصميم او اعادة تصميم اجراءات هذه الادلة في اطار الاجراءات الضرورية والمنطقية اللازمة لمباشرة الاعمال هو مدخل اعادة هندسة العمليات .

ان رفع كفاءة وفاعلية معلومات النظام المحاسبي الحكومي في دعم قرارات تقييم اداء الانشطة الحكومية اعتمادا على مؤشري انتاجية وفعالية الانفاق على هذه الانشطة يتوقف على الاهتمام بتحليل وادارة الانشطة بدلالة مدخل اعادة هندسة العمليات بغرض فصل العمليات التي تضيف قيمة الى مخرجات هذه الانشطة واتخاذ قرار الابقاء عليها عن العمليات التي لا تضيف قيمة الى هذه المخرجات والتي يجب حذفها او استبعادها نظرا لعدم ضرورتها في منظومة تحليل وادارة الانشطة الحكومية في اطار هذا المدخل وذلك لضمان تقديم الخدمات العامة لجمهور المستفيدين بصورة افضل وتكلفة اقل كتوجه نحو تبني استراتيجية التميز في انتاج هذه الخدمات والمعتمدة في تنفيذ الانشطة الحكومية على العمليات التي تضيف قيمة الى مخرجات هذه الانشطة على وجه التحديد ( 12 ) .

ولما كان اصلاح الادارة الحكومية يتوقف - وفي المقام الاول - على فلسفة ادارة التغيير المعتمدة على الابتكار والتجديد في نظم العمل التي يجب ان تكون , فان مدخل اعادة هندسة العمليات هو التوجه الموضوعي نحو احداث التغيير المطلوب في نظم العمل بوحدات القطاع الحكومي .

ولتحقيق الهدف الذي يسعى اليه البحث , يعرض الباحث فيما يلي هيكل النموذج المقترح لتحسين بيئة القياس المحاسبي لانتاجية وفاعلية الانفاق في القطاع الحكومي اعتمادا على فلسفة مدخل اعادة هندسة العمليات , اذ تتوقف فاعلية النموذج المقترح في تحقيق اهدافه على ضرورة توافر مجموعة العناصر الاتية ( 13 ) :

1-توصيف وتحديد الاهداف الرئيسية والفرعية للوحدات الحكومية في بعديها التشغيلي والاستراتيجي وذلك بصورة مرنة بعيدة عن الغموض وبشكل قابل للقياس الكمي .

2-تطوير الهياكل التنظيمية الحالية للوحدات الحكومية اما باعادة النظر في تقسيماتها الحالية لتتوافق مع التغييرات المتلاحقة في بيئة الاعمال المحلية والدولية الحديثة او بتصميم هياكل جديدة لهذه الوحدات في اطار هذه التغييرات .

3-تبويب النفقات العامة بحسب نوع الخدمة العامة المؤداة لامكانية تتبع تطور الانفاق على هذه الخدمات موزعة على وظائف الدولة المختلفة .

4-توصيف وتحديد البرامج الرئيسية والفرعية التي يجب ان تعمل على تنفيذها الوحدات الحكومية لتحقيق اهدافها الرئيسية والنوعية .

5-توصيف وتحديد الانشطة والمشروعات المكونة للبرنامج الواحد باعتبار ان النشاط او المشروع الواحد ماهو الا جزء داخل البرنامج الواحد .

6-توصيف الاعمال المكونة للأنشطة في مراكز اداء ومسؤولية محدودة باعتبار ان وحدة العمل داخل مركز اداء معين الا جزء داخل النشاط الواحد .

7-توصيف العمليات او خطوات تنفيذ الاعمال داخل مراكز الاداء والمسؤولية بالوحدات الحكومية .

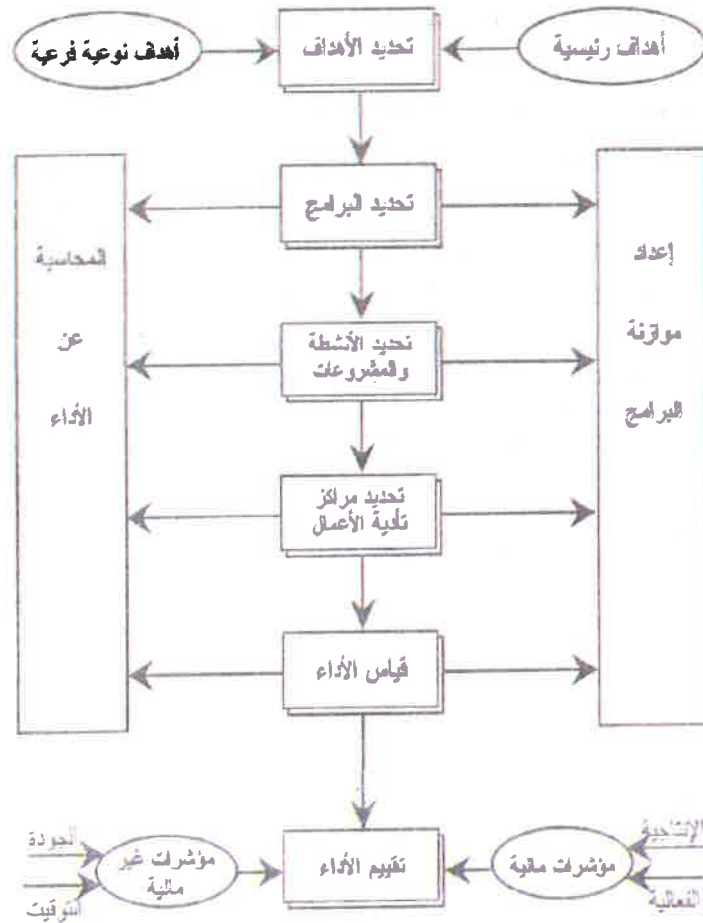


8- قياس الاداء داخل كل مركز اداء ومسؤولية معينة وذلك في اطار حجم وحدات ادائه او الزمن المستغرق في تنفيذها او باي اساس تقريبي اخر

9- تقييم الاداء داخل كل مركز اداء ومسؤولية معين في اطار مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية مع ضرورة الاهتمام بمؤشري الانتاجية والفعالية في هذا الصدد

ولي اطار عناصر النموذج المقترح والقادرة على تحسين بيئة القياس المحاسبي لانتاجية وفعالية الاتفاق الحكومي يقترح الباحث عرض خريطة تدفق البرامج والانشطة الحكومية الاتية لتسهيل تطبيق مخطط اعادة هندسة العمليات بوحدات القطاع الحكومي قبل العمل بمنهج البرامج والاداء كمخطط لتطوير اعداد وتنفيذ الموازنة الحكومية بهذه

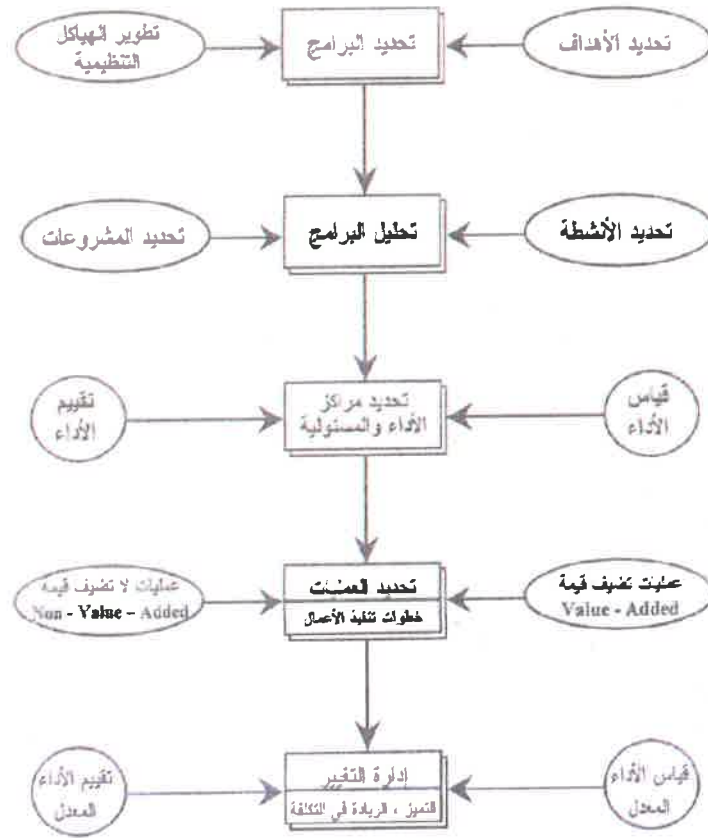
الوحدات :



(خريطة تدفق البرامج والأنشطة الحكومية كمطلب لأعداد موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء )

ان أهمية إعادة هندسة العمليات المتصلة بالأنشطة الحكومية بهدف بناء نظم معلومات جديدة على انقاض النظم القائمة يتطلب ما يلي ( 14 ):

- إعادة الهندسة أصبحت ضرورية لتحسين بيئة القياس والافصاح المحاسبي عن حقيقة أداء الأنشطة الحكومية .
- إعادة الهندسة أصبحت ضرورية لقياس حقيقة مخرجات ومدخلات البرامج والأنشطة الحكومية وإيضاً لتعظيم قيمة هذه المخرجات في ضوء مدخلات محددة .
- إعادة هندسة العمليات تركز على مدخلات الأنشطة الحكومية التي يتم تنفيذها بواسطة مجموعة من العمليات أو الخطوات المنطقية والضرورية .
- إعادة هندسة العمليات ضرورية قبل البحث عن الأساليب والمناهج الجديدة اللازمة لتطوير نظم المعلومات المحاسبية بالوحدات الحكومية في إطار هذه الأساليب والمناهج .
- إعادة هندسة العمليات ضرورية لترشيد الموارد الحكومية وتعظيم نواتجها فضلاً عن تحسين تخطيط هذه الموارد مستقبلاً
- إعادة هندسة العمليات لازمة للانتقال من عمليات ضبط ورقابة المدخلات إلى عمليات رصد حقيقة المخرجات والأداء كاتجاه تفرضه المؤسسات المالية والدولية .
- إعادة هندسة العمليات يؤدي إلى تعظيم معلومات النظام المحاسبي الحكومي لصانعي القرارات الإدارية والسياسية والاقتصادية بالدولة نظراً لدوره الفعال في تحسين بيئة القياس المحاسبي لانتاجية وفعالية الانفاق الحكومي ووضع القرارات الحقيقية عن نواتج وأثاره .
- ومن ثم فعندما ينتهي العمل من إعداد هيكل للبرامج والأنشطة الحكومية الخاصة بكل وحدة إدارية بالقطاع الحكومي يمكن توظيف مدخل إعادة هندسة العمليات على خطوات تنفيذ الأعمال داخل مراكز الأداء والمسؤولية المختصة بنشاط حكومي معين . وبهذه الكيفية سوف تضمن نتائج تعظيم قيمة مخرجات الأنشطة الحكومية بدلالة تكلفة مدخلاتها المنصبة على العمليات الضرورية والمنطقية اللازمة لتنفيذ هذه الأنشطة ( 15 ) .
- ووفقاً لما سبق فإن الباحث يرى ان تحسين بيئة القياس المحاسبي لأداء الأنشطة الحكومية مرهون بحقيقة العلاقة بين متغيرات خريطة تدفق البرامج والأنشطة الحكومية وبين متغيرات مدخل إعادة هندسة عمليات هذه الأنشطة والتي يمكن إظهارها من خلال الشكل الآتي



(الربط بين متغيرات إعادة هندسة العمليات وبين هيكل البرامج والأنشطة الحكومية)

## المحور الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

لقد شهد الفكر المحاسبي مجموعة من المحاولات لتطوير بيئة العمل المحاسبي بالقطاع الحكومي في العراق وذلك في اطار التطور الملحوظ في نظم المعلومات المحاسبية وخاصة نظام المحاسبة الادارية بفعل التغيرات المتسارعة والمتلاحقة في بيئة الاعمال الاقتصادية والصناعية الحديثة وايضا في اطار التطور الملحوظ في مناهج اعداد الموازنات الحكومية وطبقا لتجارب معظم دول العالم في توظيف هذه المناهج. ولما كان هذا البحث امتدادا لهذه الدراسات فقد استهدف كيفية رفع كفاءة قرارات برامج الانفاق الحكومي اعتمادا على مدخل اعادة هندسة العمليات , فقد توصل البحث الى مجموعة من النتائج الاتية :

### 1-الاستنتاجات :-

- 1-وجود محاولات لتطوير نظام المعلومات المحاسبية في القطاع الحكومي اعتمادا على اعادة النظر في نصوص فقرات ومواد قانوني الموازنة والمحاسبة الحكومية.
- 2-وجود محاولات لتطوير بيئة العمل المحاسبي بوحدات القطاع الحكومي في اطار صيحات الاصلاح المالي والاقتصادي واعتمادا على برامج تعظيم الموارد خاصة السيادية وترشيد الاستخدامات الجارية .
- 3-وجود محاولات لتطوير نظم الموازنة الحكومية اعتمادا على ضرورة التحول من المنهج النوعي او منهج البنود الى منهج البرامج والاداء في اعداد تقديرات هذه الموازنة .
- 4-وجود محاولات لتطوير وتحديث نظم الموازنة الحكومية واساليب الرقابة على الاداء في اطار مدخل اعادة هندسة العمليات كمدخل لتحسين بيئة القياس والافصاح المحاسبي لنتائج هذه الموازنة والمساعدة في تقييم اداء برامج وانشطة الوحدات الحكومية بدلالة مؤشري انتاجية وفعالية الانفاق على هذه البرامج والانشطة .
- 5-وجود محاولات لتطوير وتحديث النظام المحاسبي الحكومي بشكل يتوافق مع المنهج المقترح لتطوير الموازنة الحكومية اعتمادا على التفاعل بين الفكرين المحاسبي والاداري لضمان تخطيط هذه الموازنة من منظور استراتيجي .
- 6-وجود مجموعة من المتغيرات المصاحبة لاستخدام مدخل اعادة هندسة العمليات والمؤثرة في هيكل البرامج والانشطة والتي يجب مراعاتها في اطار هندسة عملياتها وتبسيط اجراءاتها بما يضمن الابقاء على العمليات الضرورية واللازمة لتنفيذ هذه الانشطة واستبعاد العمليات الزائدة واستبدال او تحسين العمليات المكلفة , كل ذلك قبل التفكير في توظيف منهج البرامج والاداء في تطوير اعداد وتنفيذ الموازنة الحكومية .

### ب-التوصيات :-

وفي ضوء النتائج السابقة يوصي الباحث بما يلي :

- 1-ضرورة اتباع مدخل اعادة هندسة العمليات في اعادة تصميم هيكل اجراءات الانشطة الحكومية كمدخل لتهيئة وتحسين بيئة العمل بمنهج البرامج والاداء بغرض تطوير اعداد وتنفيذ موازنة الوحدات الحكومية .
- 2-ضرورة اعداد هيكل للبرامج والانشطة على مستوى كل وحدة حكومية وفي ضوء رؤيتها الاستراتيجية واغراضها التشغيلية .
- 3- ضرورة توصيف وتحديد وحدات الاداء المناسبة لقياس تكلفة البرامج والانشطة الحكومية .
- 4-ضرورة توصيف وتحديد المؤشرات المالية وغير المالية اللازمة لتقييم اداء برامج وانشطة الوحدات الحكومية .
- 5-ضرورة اعادة تصميم الدليل المحاسبي الحكومي في اطار مقومات موازنة البرامج والمحاسبة عن الاداء .

6- ضرورة تطوير التشريع الحالي الذي يحكم اعداد وتنفيذ الموازنة الحكومية اعتمادا على احتياجات ومتطلبات واهداف المنهج المقترح استخدامه

7- ضرورة تدريب العاملين بالادارة المالية للوحدات الحكومية على كيفية تطبيق موازنة البرامج والمحاسبة عن الاداء , مع ضرورة مشاركتهم في منهجية اعادة هندسة العمليات المتعلقة بالانشطة الحكومية .

8- ضرورة عقد ورش العمل الدورية بالوحدات الحكومية حول اهداف وقواعد واسس موازنة البرامج والمحاسبة عن الاداء , وفلسفة اعادة هندسة العمليات للوحدات الحكومية .

### هوامش البحث

[1]المشهداني , دبشرى نجم , وآخرون , المحاسبة الحكومية مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية الجزء الاول , الطبعة الاولى , الذكرة للنشر والتوزيع , جامعة بغداد , 2017 , ص 187 .

[2]البحر , حصّة , والحديدات , سعود حمد , المحاسبة الحكومية , الطبعة الثانية , ذات السلاسل للطباعة والنشر , الكويت , 2013 , ص 188 – 196

[3]سلوم , حسن عبدالكريم , الاصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات لجمهورية العراق , دار الكتب للطباعة والنشر , بغداد , 2001 , ص 176 .

[4]محمود , درافت سلامة , المحاسبة الحكومية , الطبعة الثانية , دار المسيرة للنشر والتوزيع , عمان , 2013 , ص 32 - 41.

[5]العواد , د.اسعد محمدعلي , اساسيات المحاسبة الحكومية , الطبعة الاولى , دار ومكتبة البصائر للنشر والتوزيع , كربلاء , 2012 , ص 120-130 .

[6]المعاطي , سليمان خالد , والحسيني , فاسم , المحاسبة الحكومية , دار المناهج للنشر والتوزيع , عمان , 2015 , ص 33-39 .

[7]باشي , انصاف محمود , والمعاضبيدي , منى سالم , تقييم كفاءة تطوير النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات الحكومية العراقية , بحث منشور في مجلة التنمية للرادين , جامعة الموصل , المجلد 82 , العدد 8 , 2006 , ص 48 .

[8]السعبري , د.ابراهيم , والسعدي , حوراء احسان , تأثير معايير الانتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق , بحث منشور في مجلة الغري للعلوم الاقتصادية , الكلية التقنية الادارية , جامعة الكوفة , العدد 27 , 2012 , ص 74 .

[9]شكارة , د.موفق عباس , القياس المحاسبي للتراكم الراسمالي الحكومي , بحث منشور في مجلة الادارة والاقتصاد , الجامعة المستنصرية , 2012 , ص 21 .

[10]العبيدي , د.ماهر موسى , والبغداد , صلاح صاحب , الموازنة العامة للدولة وموازنات الوحدات الاقتصادية , بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والادارية , كلية الادارة والاقتصاد , جامعة بغداد , المجلد 7 , العدد 23 , 2007 , ص 66-72 .

[11]المهاني , محمد خالد , وسلوم , حسن عبدالكريم , تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي , بحث منشور في مجلة كلية الادارة والاقتصاد , الجامعة المستنصرية , العدد 65 , 2007 , ص 19-23 .

- [12] الخزعلي , الاء شمس الله , النموذج مقترح لهرمية المعلومات المحاسبية الحكومية , اطروحة دكتوراه غير منشورة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد , جامعة بغداد , 2007 , ص 53-62 .
- [13] الزويدي , ورود جمعة , اعادة هيكلة النظام المحاسبي الحكومي باستخدام موازنة البرامج والاداء , بحث ماجستير غير منشور مقدم الى هبة الامناء للمعهد العربي للمحاسبين القانونيين , المركز العام , بغداد , 2014 , ص 37-45 .
- [14] زهير , شلال , الماق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة , اطروحة دكتوراه غير منشورة مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير , جامعة امجد بوقرة , الجزائر , 2014 , ص 22-34 .
- [15] الاحول , فتحي محمد , الرقابة على اموال الدولة العامة ودور الجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة والتاثير في الاجراءات القاديبية , الطبعة الاولى , المكتب العربي الحديث , الاسكندرية , 2014 , ص 14 .